

Ley 1430 de 2010: Principales modificaciones al ordenamiento tributario del país

Law 1430, 2010: Main changes to the country's taxation system

Carlos Mario Vargas-Restrepo*

Resumen

Este artículo presenta un análisis de la Ley 1430 de 2010, Reforma Tributaria. Se describen y analizan las principales modificaciones introducidas por la norma al ordenamiento tributario del país en cuanto a los impuestos nacionales, en aras de configurar un documento que resulte útil para la toma de decisiones y para el proceso de planeación tributaria. Además se hacen algunos planteamientos a fin de generar espacios de reflexión y estudio entre la comunidad académica y profesional interesada en estos temas.

Palabras clave: *Impuesto, renta, patrimonio, beneficios fiscales, declaraciones tributarias, elusión.*

Abstract

This paper presents an analysis of Law 1430, 2010, Tax Reform. It describes and analyzes the main changes introduced by the law to the country's tax system with regard to national taxes, in order to set up a document being useful for the processes of decision-making and tax planning. Besides, some proposals are made in order to create spaces for reflection and study within the academic and professional community interested in these topics.

Key words: *Tax, rent, patrimony, fiscal benefits, tax statements, tax avoidance.*

* Magister en Gestión de Organizaciones. Grupo de Investigación Comex. Docente tiempo completo Facultad de Ciencias Económicas y Administrativas. Universidad Católica de Oriente - UCO. Rionegro, Antioquia, Colombia. E-mail: cvargas@uco.edu.co

Introducción

Aunque muy pocos sectores del país esperaban una reforma tributaria en los primeros meses del gobierno del Presidente Santos, hicieron tránsito en el Congreso de la República dos proyectos de ley que introdujeron modificaciones sustantivas en los impuestos del orden nacional.

De una parte, la Ley 1429 de 2010, Formalización y Generación de Empleo, estableció algunos incentivos de índole fiscal, comercial y laboral, dentro de los que se enmarcan exenciones en el impuesto sobre la renta.

De otro lado, la Ley 1430 de 2010, Reforma Tributaria, contempla disposiciones para asegurar el control de los impuestos nacionales y la competitividad del fisco. En virtud de esta ley se modificaron algunas normas sustantivas y procedimentales integradas en el Estatuto Tributario Nacional, cuyo análisis es abordado en este documento.

Si bien es cierto que se ha registrado un incremento considerable en los niveles de tributación en los últimos años, gracias al Modelo único de ingresos, servicios y control automatizado —MUISCA— y al fortalecimiento en los procesos de control, cruces de información y fiscalización adelantados por la administración tributaria, persisten los problemas en el presupuesto de la nación, a los cuales se sumó en el año 2010 la oleada invernal que dejó a gran parte de la población en situación de extrema pobreza.

De ahí que fuese necesario inyectar mayor eficacia y control al ordenamiento tributario del país

con disposiciones normativas que consolidaran los recaudos y eliminaran los vacíos de normas anteriores, en aras a mitigar los niveles de elusión en tributos como el gravamen a los movimientos financieros. A continuación se describen y analizan los principales cambios introducidos por la Ley 1430 del 29 de diciembre de 2010.

Impuesto de renta

Los principales cambios suscitados en la normatividad del impuesto sobre la renta y complementario de ganancias ocasionales, están relacionados con la modificación en los ingresos que no se consideraban de fuente nacional; la eliminación de la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos; los medios de pago aceptados para la procedencia de costos, gastos, pasivos e impuestos descontables; la deducción del gravamen a los movimientos financieros, y la ampliación del beneficio como descuento tributario por impuestos pagados en el exterior.

Ingresos que no se consideran de fuente nacional

El artículo 47 de la Ley 1430 de 2010 adiciona dos incisos al artículo 408 del Estatuto Tributario, el cual contempla las tarifas de retención en la fuente sobre pagos al exterior por rentas de capital y de trabajo. De esta manera se incluyen nuevos conceptos considerados ingresos de fuente nacional, sometidos al impuesto de renta en Colombia a partir del año gravable 2011, tal y como se muestra en la tabla 1.

Tabla I. Nuevas tarifas de retención a título del impuesto de renta en pagos al exterior

Concepto	Tarifa de retención en la fuente
Rendimientos financieros originados en créditos obtenidos en el exterior por un término igual o superior a un año	14%
Rendimientos financieros originados en créditos obtenidos en el exterior por un término inferior a un año	33%
Intereses o costos financieros del canon de arrendamiento originados en contratos de leasing internacional	14%
Pagos o abonos en cuenta originados en contratos de leasing internacional sobre naves, helicópteros y/o aerodinós	1%

Fuente: Ley 1430 de 2010

Ahora bien, la génesis de esta nueva disposición está en el documento CONPES 3687 del 5 de noviembre de 2010, que cambia radicalmente la política contenida en el documento 2885 de 1996 del mismo organismo, y en virtud del cual se profirió el Decreto 2105 de 1996, que define las actividades de interés para el desarrollo económico y social del país para efectos de la aplicación del numeral 5 del literal a) y del literal c) del artículo 25 del Estatuto Tributario (Departamento Nacional de Planeación, 2010). Estas últimas normas señalaban, respectivamente, que no se consideraban ingresos de fuente nacional:

Los créditos que obtengan en el exterior las empresas nacionales, extranjeras o mixtas establecidas en el país, y los patrimonios autónomos administrados

por sociedades fiduciarias establecidas en el país, cuyas actividades se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país, de acuerdo con las políticas adoptadas por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, CONPES. Las rentas por arrendamiento originadas en contratos de leasing que se celebren directamente o a través de compañías de leasing, con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia, para financiar inversiones en maquinaria y equipo vinculados a procesos de exportación o a actividades que se consideren de interés para el desarrollo económico y social del país de acuerdo con la política adoptada por el Consejo Nacional de Política Económica y Social, CONPES.

Nótese que en las normas transcritas se contemplaba que dichas operaciones correspondían a actividades de interés para el desarrollo económico y social del país, y por tanto no se sometían al impuesto de renta en Colombia. Sin embargo, fenómenos económicos como la revaluación del peso colombiano frente al dólar, motivaron la actualización de la política económica y social implementada desde el año 2006. En efecto, el citado documento 3687 del CONPES, señala que

[...] la actualización presentada en este Documento se diseña con el objeto de contribuir a reducir las presiones sostenidas sobre la apreciación del tipo de cambio, generadas por la situación de elevada liquidez internacional, y agudizadas por la elevada propensión al endeudamiento externo de las empresas colombianas. De esta manera se aspira a mitigar el riesgo de pérdida de competitividad del sector productivo asociado a la revaluación (Departamento Nacional de Planeación, 2010).

Con esta medida entonces, se pretende desestimular el endeudamiento externo en aras de detener la depreciación del peso frente al dólar, y de ahí que el CONPES conceptuara eliminar el beneficio existente para las operaciones relacionadas con créditos del exterior y contratos de leasing internacional.

Acorde con la nueva política del CONPES, el Gobierno Nacional expidió el Decreto 4145 de 2010 que acoge los conceptos de esta instancia y por tanto considera como ingresos de fuente nacional sometidos al impuesto de renta:

- Los créditos que obtengan en el exterior las empresas nacionales, extranjeras o mixtas establecidas en el país, y los patrimonios autónomos administrados por sociedades fiduciarias establecidas en el país.
- Las rentas por arrendamiento originadas en contratos de leasing que se celebren directamente o a través de compañías de leasing, con empresas extranjeras sin domicilio en Colombia.

Así, posteriormente el Congreso estableció las tarifas de retención en la fuente para estos nuevos conceptos que se incluyeron dentro del grupo de ingresos considerados de fuente nacional.

Deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos

De acuerdo con lo contemplado en el artículo 1.º de la Ley 1430 de 2010, a partir del año gravable 2011 se elimina la deducción por inversión en activos fijos reales productivos, uno de cuyos objetivos es mejorar la relación capital/trabajo a favor del empleo.

La historia de este beneficio fiscal se inició con el artículo 68 de la Ley 863 de 2003, que lo introdujo dentro del ordenamiento jurídico del país, lo que permitía la deducción del 30% del costo de los activos fijos adquiridos durante los años gravables 2004 a 2007 inclusive. Posteriormente, el artículo 8 de la Ley 1111 de 2006, prorrogó indefinidamente el incentivo y lo incrementó al 40%. Con el artículo 10 de la Ley 1370 de 2009 se disminuyó nuevamente el beneficio al 30% de la compra efectiva de este tipo de bienes.

Si bien es cierto que este beneficio configuraba uno de los mecanismos legales para diseñar y fundamentar las estrategias tributarias tendientes a disminuir dentro del principio de legalidad la base del impuesto de renta, el legislador consideró que el mismo había cumplido con la finalidad pretendida en las normas que le dieron origen y que lo prorrogaron hasta el periodo gravable 2010, cual era incentivar la inversión en bienes de capital para lograr la renovación tecnológica y la reposición de activos en las empresas.

La eliminación del beneficio se relaciona con la necesidad que tiene el actual gobierno de reducir el costo fiscal de los incentivos tributarios en aras de financiar la inversión prioritaria en el país. En efecto, la exposición de motivos de

la última reforma tributaria contempla que “es necesario garantizar un flujo de recursos que permitan mantener a mediano plazo un nivel mínimo y aceptable de inversión pública, con el fin de garantizar la continuidad de programas económicos y sociales prioritarios, orientados a contribuir al crecimiento económico y a mejorar las condiciones de vida y bienestar de todos los colombianos, en condiciones de equidad” (“Exposición de motivos”, s.f.), máxime cuando la oleada invernal registrada en el año 2010 exige de manera apremiante recursos estatales destinados a la inversión social y en infraestructura.

De otro lado, el beneficio en mención ha implicado un costo financiero y fiscal alto para las arcas de la nación. De acuerdo con lo señalado en el marco fiscal de mediano plazo elaborado por el Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2010), “la deducción del 40% por inversión en activos fijos reales productivos, solicitada en las declaraciones de renta del año gravable 2009, ascendió a \$12.752 millones, siendo superior en 7,1% frente al valor del beneficio solicitado durante el año gravable 2008”.

Es importante tener presente que las empresas que hayan solicitado contratos de estabilidad jurídica antes del 1.º de noviembre de 2010 podrán utilizar el beneficio durante un plazo no mayor a tres años. Igualmente, si antes de esta fecha habían suscrito este tipo de acuerdos incluyendo el beneficio, pueden acceder a este por el tiempo que se estableció en el respectivo contrato.

Medios de pago para la aceptación de costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables

El artículo 26 de la Ley 1430 de 2010 señala que los medios de pago que deberán utilizar los contribuyentes para el reconocimiento

fiscal de los costos, gastos, pasivos e impuestos descontables serán los depósitos en cuentas de ahorro, giros o transferencias bancarias, cheques girados al primer beneficiario, tarjetas de crédito, tarjetas débito u otro tipo de tarjetas o bonos que sirvan para el efecto.

Los costos, deducciones, pasivos e impuestos descontables pagados en efectivo proceden bajo la gradualidad que se describe a continuación y que empezará a regir a partir del año gravable 2014:

- *En el primer año, el menor entre el ochenta y cinco (85%) de lo pagado o cien mil (100.000) UVT¹, o el cincuenta (50%) de los costos y deducciones totales.*
- *En el segundo año, el menor entre el setenta (70%) de lo pagado u ochenta mil (80.000) UVT, o el cuarenta y cinco (45%) de los costos y deducciones totales.*
- *En el tercer año, el menor entre el cincuenta y cinco (55%) de lo pagado o sesenta mil (60.000) UVT, o el cuarenta (40%) de los costos y deducciones totales.*
- *A partir del cuarto año, el menor entre el cuarenta (40%) de lo pagado o cuarenta mil (40.000) UVT, o el treinta y cinco (35%) de los costos y deducciones totales (Congreso de la República, 2010b, art. 27).*

El propósito de esta disposición es, de una parte, contrarrestar los elevados índices de informalidad en el país, que facilitan la evasión y afectan directamente el recaudo de tributos, pues las transacciones informales son difíciles de monitorear por parte de la administración tributaria. Los medios de pago propuestos en la norma permiten ejercer un mayor control y minimizar el riesgo de que los contribuyentes no declaren sus operaciones de manera total o parcial. De otra parte, el legislador pretende incentivar la bancarización en el país.

Sin embargo, hay que tener mucho cuidado con esta disposición, ya que el último inciso

1. Unidad de Valor Tributario. Para el año 2011, una UVT vale \$25.132 (Resolución DIAN 012066 de 19 de noviembre de 2010).

del párrafo del citado artículo 26 establece literalmente que “esta gradualidad prevista en el presente artículo empieza su aplicación a partir del año gravable 2014”. De esta manera, y tal como está redactada la norma, se colige que los pagos efectuados en efectivo durante los años 2011, 2012 y 2013 no podrían ser tratados como costo o deducción, lo que sin duda afecta a los contribuyentes, quienes tendrían que cambiar el modelo utilizado para efectuar los pagos.

¿Qué pasará entonces con los contribuyentes ubicados en zonas donde no existe un sistema financiero organizado? ¿El gobierno reglamentará esta norma haciendo aclaraciones y permitiendo la procedencia de los costos o gastos pagados en efectivo durante estos años? Si fuera así, hay que aclarar que existe el riesgo de que los decretos que expida para el efecto se superpondrían a la Ley.

Deducción del gravamen a los movimientos financieros

El artículo 45 de la Ley de Reforma Tributaria modificó el inciso segundo del artículo 115 del Estatuto Tributario, que contempla la deducción por impuestos pagados. La nueva norma dispone que “a partir del año gravable 2013 será deducible el cincuenta por ciento (50%) del gravamen a los movimientos financieros efectivamente pagados por los contribuyentes durante el respectivo año gravable, independientemente que tenga o no relación de causalidad con la actividad económica del contribuyente, siempre que se encuentre debidamente certificado por el agente retenedor”. La norma anterior contemplaba la deducción en un 25% de acuerdo con lo prescrito en la Ley 1111 de 2006.

Aunque el propósito de la nueva disposición es permitir una deducción mayor por concepto del gravamen retenido por las entidades financieras a partir de 2013, se genera un error en su redacción final, pues, tal como está no se

permitiría la deducción por los años 2011 y 2012. Corresponderá al Gobierno Nacional hacer la reglamentación para enmendar esta situación, habida cuenta de que el espíritu de la Ley es permitir la deducción del 25% durante estos años. Para suplir este error normativo, la DIAN expidió el 12 de abril de 2011 el Oficio 025208, en el que establece que la deducción del 25% del Gravamen a los Movimientos Financieros (4 por mil) pagado sigue vigente para los años 2011 y 2012. En esta doctrina se hace referencia al literal O) del Pliego de Modificaciones del informe de ponencia para segundo debate del proyecto de Ley N.º 124 de 2010 Cámara y 174 de 2010 Senado, en el que se constata la intención del legislador de incrementar el monto de la deducción y no de eliminarla.

De esta manera, concluye la DIAN, “el artículo 45 de la Ley 1430 de 2010, no sustituyó el segundo inciso del artículo 115 del Estatuto Tributario, sino que lo adicionó. En consecuencia, no eliminó la deducción del Gravamen a los Movimientos Financieros que disponía dicho precepto y por tanto, para los años gravables 2011 y 2012 se debe aplicar la deducción sobre el 25% del GMF efectivamente pagado”, y a partir del año gravable 2013 la deducción será del 50% de lo efectivamente pagado por dicho gravamen.

Descuento tributario por impuestos pagados en el exterior

Este beneficio contemplado en el artículo 254 del Estatuto Tributario permite a los contribuyentes que perciban rentas de fuente extranjera, disminuir el impuesto básico de renta con los impuestos pagados en el exterior sobre tales rentas si están gravadas en el país de origen. Las principales modificaciones introducidas por el artículo 46 de la Ley 1430 de 2010 se describen a continuación:

- Se amplía el beneficio a las personas naturales extranjeras con cinco años o

más de residencia en el país. Antes estaba dispuesto para los contribuyentes nacionales únicamente.

- El descuento tributario para dividendos es ampliado para incluir no solo los impuestos pagados por la sociedad que directamente distribuye los dividendos, sino también sobre los impuestos pagados por subsidiarias indirectas, siempre que se cumpla con ciertos requisitos, entre los que se cuenta una participación de al menos el 15% de las acciones o aportes del ente que distribuye los dividendos.
- Los impuestos pagados en el exterior pueden ser tratados como descuento tributario en el año gravable en que se haya realizado el pago o en cualquiera de los cuatro (4) periodos gravables siguientes.

Retención en la fuente

En materia de retención en la fuente se regresa a algunas disposiciones existentes antes de la entrada en vigencia de las leyes 1066 y 1111, ambas de 2006. Es así como con el artículo 20 que modifica el parágrafo 2.º del artículo 606 del Estatuto Tributario, se establece que la presentación de la declaración de retenciones en la fuente no es obligatoria en los periodos en los cuales no se hayan realizado operaciones sujetas a retención.

Hasta el año gravable 2006, esta situación estaba contemplada únicamente para las Juntas de Acción Comunal. Por disposición expresa de la Ley 1111 de 2006, los demás agentes de retención debían presentar la declaración en todos los meses, y si en algún periodo no practicaron ninguna retención la declaración se presentaba en ceros.

Este mismo artículo 20 incluye una especie de amnistía, toda vez que contempla que los agentes de retención que no hayan cumplido con la obligación de presentar las respectivas

declaraciones en ceros, en los meses que no realizaron pagos sujetos a retención desde julio de 2006, pueden presentar tales declaraciones dentro de los seis meses siguientes a la entrada en vigencia de la Ley 1430 de 29 de diciembre de 2010, sin liquidar sanción por extemporaneidad. De otro lado, el artículo 15 de la Ley de Reforma Tributaria adiciona el Estatuto Tributario con el artículo 580-1, en virtud del cual se dispone que las declaraciones de retención en la fuente presentadas sin *pago total* no producirán ningún efecto legal, sin que haya necesidad de un acto administrativo que así lo declare. Lo anterior se traduce en que bajo circunstancias de no pago, la declaración se tendrá por no presentada por parte de la administración tributaria. Antes de la Ley, se requería un acto administrativo que así lo declarase.

Sin embargo, los agentes de retención pueden presentar las respectivas declaraciones sin pago, siempre que sean titulares de un saldo a favor en otro impuesto igual o superior a ochenta y dos mil (82.000) UVT, susceptible de ser compensado con el valor a pagar en la declaración de retenciones en la fuente. Para esta actuación, es necesario que el saldo a favor se haya originado antes de la presentación de la declaración de retenciones por un valor igual o superior al monto liquidado en tal declaración, y siempre que la solicitud de compensación se haga dentro de los seis (6) meses siguientes a la presentación de dicha declaración.

Si bien es cierto que permanece la posibilidad de compensar las retenciones, la norma afectó el flujo de caja de las pequeñas empresas, pues resulta difícil poseer un saldo a favor en una cuantía tan considerable como la establecida en la última ley de reforma tributaria, lo que además genera cierta contraposición con las nuevas disposiciones establecidas en la Ley 1429 de 2010, para la formalización y generación de empleo.

Impuesto al valor agregado

En lo que concierne al impuesto a las ventas, la primera modificación en las normas fiscales está contenida en el artículo 11 de la Ley 1430 de 2010, en el que se incluyen dentro de los excluidos de IVA, los servicios de conexión y acceso a internet de los usuarios residenciales de los estratos 1, 2 y 3.

El objetivo principal de esta nueva disposición es impulsar la penetración de accesos a internet, principalmente en la población de dichos estratos, toda vez que son los que registran disminución en el crecimiento de conexiones vía banda ancha, afectando los índices de productividad y competitividad del país, por lo que se espera pasar de 2.2 millones de accesos a 8.8 millones².

De otro lado, la Reforma Tributaria adiciona nuevos agentes de retención a título del impuesto sobre las ventas. En efecto, el artículo 13 de la misma señala que los responsables del régimen común del impuesto a las ventas que sean proveedores de comercializadoras internacionales, son agentes de retención cuando adquieran bienes o servicios gravados de otros responsables del régimen común diferentes a entidades del Estado y los catalogados por la administración tributaria como grandes contribuyentes.

Debe tenerse cuidado con esta nueva disposición, pues, de acuerdo con su redacción, todos los responsables del régimen común proveedores de comercializadoras internacionales se convierten en agentes de retención en los términos de la norma, independiente de la cuantía del bien o servicio suministrado o de la frecuencia con la que hace el respectivo suministro. Este

planteamiento fue ratificado por el artículo 1 del Decreto 493 de 23 de febrero de 2011, en el que además se consagró que la tarifa de retención a título de IVA por parte de este nuevo grupo de agentes retenedores es del 75% del valor del impuesto.

Al igual que con las declaraciones de retención en la fuente, el artículo 22 de la Reforma dispone, de una parte, que los responsables del IVA que en un periodo fiscal del tributo no hayan efectuado operaciones sometidas al gravamen o que den lugar a impuestos descontables, no están obligados a presentar la respectiva declaración tributaria; y de otra, que los responsables que hayan omitido el deber de presentar la declaración en los periodos en que no registraron impuestos generados ni descontables, pueden presentar tales declaraciones dentro de los seis (6) meses siguientes a la entrada en vigencia de la Ley, sin liquidar sanción por extemporaneidad.

Gravamen a los movimientos financieros

La nueva Reforma Tributaria establece en su artículo 3 un desmonte gradual del gravamen a los movimientos financieros que inicia en el año gravable 2014 y termina en el 2017. Así, entonces, la tarifa del impuesto será del 2 x 1000 en los años 2014 y 2015, del 1 x 1000 en los años 2016 y 2017, y del 0% a partir del año 2018.

La Ley 1430 de 2010 también hace importantes precisiones en las normas que consagran el hecho generador del impuesto, tendientes a evitar la elusión que se originaba por algunos vacíos contenidos en las mismas. Con la expedición de esta ley, se limitan las transacciones exentas originadas en la disposición de recursos transferidos a terceros.

2. Las cifras son tomadas del informe de ponencia para primer debate del proyecto de ley N.º 124 de 2010 Cámara, N.º 174 de 2010 Senado, presentado por los congresistas José Darío Salazar Cruz (senador) y Ángel Custodio Cabrera Báez (representante a la Cámara).

Impuesto al patrimonio

La Ley 1370 de 2009 (Ley de ajuste fiscal) había prolongado este impuesto por los años 2011 a 2014 inclusive. Con esta norma, el hecho generador está constituido por la posesión de riqueza al 1.º de enero de 2011 por valor igual o superior a 3.000 millones de pesos, sin importar si en los años posteriores dicho patrimonio incrementa o disminuye.

Son sujetos pasivos del impuesto las personas naturales y jurídicas contribuyentes declarantes del impuesto de renta. Las entidades consideradas no contribuyentes, al igual que las sucesiones ilíquidas, están por fuera del grupo de sujetos pasivos del impuesto.

La ley en mención estableció dos tarifas diferentes:

- Del 2.4% para los patrimonios líquidos poseídos al 1.º de enero de 2011, cuyo valor esté entre 3.000 millones y 5.000 millones de pesos.
- Del 4.8% para los patrimonios líquidos poseídos al 1.º de enero de 2011 superiores a 5.000 millones de pesos.

Con la Ley 1430 de 2010 se ratifica la prórroga del impuesto y las nuevas tarifas establecidas por la Ley 1370. De otra parte, obliga a las empresas que hayan efectuado procesos de escisión durante el año gravable 2010 a sumar los patrimonios líquidos poseídos al 1.º de enero de 2011 por las sociedades escindidas y beneficiarias. De esta manera, el legislador pretendió evitar que algunos entes societarios eludieran el impuesto mediante esta figura jurídica.

En efecto, el artículo 10 de la citada Ley 1430 establece que

[...] cuando la sumatoria de los patrimonios líquidos poseídos a 1º de enero de 2011 sea igual o superior a tres mil millones de pesos (\$3.000.000.000) y hasta cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000), cada una de las

sociedades escindidas y beneficiarias estarán obligadas a declarar y pagar el impuesto al patrimonio a la tarifa del dos punto cuatro por ciento (2.4%) liquidado sobre sus respectivas bases gravables. Cuando la sumatoria de los patrimonios líquidos poseídos a 1º de enero de 2011 sea igual o superior a cinco mil millones de pesos (\$5.000.000.000), cada una de las sociedades escindidas y beneficiarias estarán obligadas a declarar y pagar el impuesto al patrimonio a la tarifa del cuatro punto ocho por ciento (4.8%) liquidado sobre sus respectivas bases gravables. (El subrayado es propio).

Igual limitación fue establecida para las personas naturales o jurídicas que constituyeron sociedades anónimas simplificadas —SAS— en el año gravable 2010. Deberán sumar sus respectivos patrimonios líquidos al 1.º de enero de 2011 junto con los de las respectivas SAS a fin de determinar su sujeción al impuesto en los mismos términos enunciados en el párrafo precedente. Incluso la norma contempla la responsabilidad solidaria de las personas naturales o jurídicas que constituyeron las SAS, a prorrata de sus aportes frente al impuesto que corresponda a esta última, su actualización e intereses.

Ahora bien, el impuesto al patrimonio también fue tocado por el Gobierno Nacional en el marco de la Emergencia Económica, Social y Ecológica declarada mediante el Decreto 4580 de 2010, al ampliar el grupo de sujetos pasivos de dicho impuesto mediante la disminución de la base gravable a mil millones de pesos (\$1.000.000.000) con la expedición del Decreto-Ley 4825 del 29 de diciembre de 2010.

Esta última norma señala que los contribuyentes del impuesto de renta, que al 1.º de enero de 2011 posean un patrimonio entre 1.000 millones y 2.000 millones de pesos, pagarán el impuesto a tarifa del 1%, y quienes posean un patrimonio líquido en la misma fecha entre 2.000 millones y 3.000 millones de pesos lo pagarán a tarifa del 1.4%.

Al igual que la Ley 1430, este Decreto-Ley también establece que si hubo escisión de sociedades durante el año gravable 2010 o constitución de sociedades anónimas simplificadas, deberán sumarse los patrimonios líquidos de los entes escindidos o el de las personas naturales o jurídicas que constituyeron SAS con el de estas últimas para determinar su sujeción al impuesto.

Las nuevas disposiciones contenidas en la Ley de Reforma Tributaria y en el decreto que creó el impuesto para los patrimonios entre 1.000 y 3.000 millones, echaron a perder los procesos de planeación tributaria efectuados durante 2010 en muchas organizaciones, los cuales precisamente consistían en escindir o dividir los patrimonios, y de esta manera aminorar o eliminar el valor a pagar por este tributo.

Finalmente, es importante tener presente que el citado Decreto 4825 creó una sobretasa al impuesto al patrimonio equivalente al 25% del valor liquidado por el impuesto, a cargo de las personas jurídicas, naturales y sociedades de hecho, contribuyentes declarantes del impuesto sobre la renta, sujetos pasivos del impuesto de acuerdo con lo contemplado en la Ley 1370 de 2009. Esto significa que solo los contribuyentes que posean al 1.º de enero de 2011 un patrimonio líquido superior 3.000 millones de pesos estarían obligados a pagar la sobretasa en mención.

Todas estas medidas están encaminadas a fortalecer el fisco nacional, pues, de una parte, persiste el desequilibrio en el presupuesto público y, de otra, el gobierno requiere recursos para atender las innumerables consecuencias dejadas por la oleada invernal del 2010, en virtud de la cual debió decretar el mencionado estado de Emergencia Económica, Social y Ecológica.

Normas procedimentales

En lo que concierne a las modificaciones en las normas procedimentales, algunas de ellas se

han descrito en los párrafos precedentes, tales como las nuevas disposiciones respecto a las declaraciones de retenciones en la fuente y del impuesto sobre las ventas.

Sin embargo, existen otras normas en materia de procedimiento tributario. En primer lugar, fue ampliado el término con que cuenta la administración tributaria para efectuar las devoluciones de saldos a favor. En efecto, el artículo 860 del Estatuto Tributario, que contiene el término de devolución con garantía, fue modificado por el artículo 18 de la Ley 1430 de 2010, pasando de 10 a 20 días. Asimismo, el artículo 19 de la misma Ley modificó el inciso primero del artículo 855 del Estatuto Tributario, que consagra el plazo general para efectuar la devolución, el cual pasó de 30 a 50 días.

En segundo lugar, se adicionó el artículo 587-1 del Estatuto Tributario con el artículo 25 de la ley objeto de análisis, en virtud del cual la DIAN podrá, previa solicitud, suministrar información tributaria de los contribuyentes al Departamento Administrativo Nacional de Estadística —DANE— para efectos estadísticos, y al Instituto Nacional de Concesiones —INCO— en los procesos de contratación administrativa cuando la cuantía exceda las 41.000 UVT.

De otro lado, esta ley prorroga por los años gravables 2011 y 2012 el beneficio de auditoría consagrado en el artículo 689-1 del Estatuto Tributario. Aunque este beneficio es realmente una norma sustantiva del impuesto de renta, se encuentra incluida dentro del libro de procedimiento tributario. Sin embargo, se incrementaron ostensiblemente los porcentajes para lograr la firmeza de una declaración en un término inferior a la regla general establecida en el artículo 714 del mismo Estatuto (dos años desde la fecha de vencimiento). En la tabla 2 se presenta la modificación en mención.

Tabla 2. Modificación al beneficio de auditoría

Término de firmeza de la declaración de renta (contado desde la fecha de presentación)	Incremento del impuesto neto de renta	
	Hasta el año gravable 2010 (L.863/2003, L.1111/2006)	Años gravables 2011 y 2012 (L.1430/2010)
18 meses	2.5 veces la inflación	5 veces la inflación
12 meses	3 veces la inflación	7 veces la inflación
6 meses	5 veces la inflación	12 veces la inflación

Fuente: Ley 1430 de 2010

Como se puede observar, en los términos actuales de la norma se complica el acogimiento de una declaración a beneficio de auditoría, y máxime con las tasas de inflación registradas en los últimos años y con la proyectada para 2011. De acuerdo con la Junta Directiva del Banco de la República, *[...] la meta de inflación para el año 2011 será la de largo plazo. En consecuencia, la meta de inflación será el rango entre 2% y 4%, con 3% como meta puntual para efectos legales. La Junta considera que las condiciones de la economía permiten que en lo sucesivo la inflación se ubique en el rango meta de largo plazo, lo cual contribuye a anclar las expectativas de inflación en dicho nivel (Banco de la República, 2011).*

Con una meta de inflación del 3%, significa que para acoger una declaración de renta a beneficio de auditoría a un término de seis meses de firmeza, habría que incrementar el impuesto neto de renta en por lo menos el 36% (inflación 3% x 12 veces). Para ilustrar esta situación, suponga que un contribuyente registró por el año gravable 2010 un impuesto neto de renta de \$10.000.000. Si quisiera que el término de firmeza de la

declaración del periodo gravable 2011 se diera en seis meses, tendría que liquidar un impuesto neto de renta en dicho año de \$13.600.000. Es importante tener presente las limitaciones contempladas en la misma norma para hacer uso del beneficio:

- No aplica para los contribuyentes que gozan de beneficios tributarios en razón de su ubicación (Ej.: contribuyentes usuarios de zonas francas).
- Si la declaración tributaria objeto del beneficio arroja pérdida fiscal, la DIAN puede ejercer las facultades de fiscalización para determinar su procedencia y compensación en los años posteriores. Esto significa, que si la Administración Tributaria detecta que la pérdida era improcedente, si bien no puede requerir la declaración privada inicial que la originó, sí puede evitar que los contribuyentes soliciten su compensación con las rentas líquidas de los periodos posteriores.
- El impuesto neto de renta debe ser igual o superior a 41 UVT.

Conclusiones

Analizadas las principales modificaciones al ordenamiento tributario del país introducidas por la Ley 1430 de 2010, se observa que tienden a fortalecer los procesos de control y a generarle competitividad fiscal al Estado. De esta manera, se eliminó la deducción especial por inversión en activos fijos reales productivos a partir del año gravable 2011, lo que implicaría un mayor recaudo en el impuesto de renta.

Se decretaron medidas para incentivar la bancarización y con ello ejercer mejor control sobre las diferentes operaciones de los contribuyentes. En el mismo sentido, se estableció un marchitamiento gradual del gravamen a los movimientos financieros, aclarando disposiciones anteriores que contenían vacíos y que eran aprovechadas por los sujetos pasivos para eludir este tributo. En materia procedimental, se elimina la obligación de presentar las declaraciones tributarias de IVA y retenciones en la fuente en los periodos fiscales en los que no se realicen operaciones sometidas al impuesto o a retención respectivamente. Asimismo, fueron ampliados los términos de la administración tributaria para efectuar las devoluciones de saldos a favor.

El beneficio de auditoría fue prorrogado durante los años 2011 a 2012, pero con un incremento considerable del impuesto neto de renta del año anterior, igualmente basado en la inflación causada en el respectivo año gravable.

Sin embargo, continúan siendo medidas de choque bajo reformas tributarias coyunturales con propósitos fiscalistas, de las que se espera igualmente que surtan los efectos esperados por el ejecutivo y por el Congreso de la República.

Referencias bibliográficas

Colombia, Banco de la República (2011). Política Monetaria. Recuperado de <http://www.banrep.gov.co/politica-monetaria/> [última actualización: 12 de abril de 2012].

Colombia, Congreso de la República (2009). Ley 1370 de diciembre 30 de 2009. “Por la cual se adiciona parcialmente el Estatuto Tributario”. *Diario Oficial*, N.º 47.578. Recuperado de http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2009/ley_1370_2009.html

Colombia, Congreso de la República (2010a). Ley 1429 de diciembre 29 de 2010. “Por la cual se expide la ley de formalización y generación de empleo”. *Diario Oficial*, N.º 47.937. Recuperado de http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2010/ley_1429_2010.html

Colombia, Congreso de la República (2010b). Ley 1430 de diciembre 29 de 2010. Por medio de la cual se dictan normas tributarias de control y para la competitividad. *Diario Oficial*, N.º 47.937. Recuperado de http://www.secretariassenado.gov.co/senado/basedoc/ley/2010/ley_1430_2010.html

Colombia, Departamento Nacional de Planeación —DDE—, Consejo Nacional de Política Económica y Social —CONPES— (2010). Documento Conpes 3687. Actualización de actividades de interés para el desarrollo económico y social del país, en relación con el artículo 25 del Estatuto Tributario. Recuperado de <http://www.dnp.gov.co/LinkClick.aspx?fileticket=H67poLPEWnY%3D&tabid=1063>

Colombia, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales. Resolución 012066 de noviembre 19 de 2010. “Por la cual se fija el valor de la Unidad de Valor Tributario – UVT aplicable para el año 2011”.

Colombia, Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2010). Decreto 4145 de noviembre 5 de 2010. Por el cual se reglamenta el numeral 5° del literal a) y el literal c) del artículo 25 del Estatuto Tributario. Recuperado de <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Decretos/2010/Documents/Noviembre/05/dec414505112010.pdf>

Colombia, Ministerio de Hacienda y Crédito Público (2010). Marco Fiscal de Mediano Plazo 2010. Recuperado de <http://www.minhacienda.gov.co/MinHacienda/Publicaciones/DOCUMENTOMFMP%202010.pdf>

Colombia, Ministerio de Hacienda y Crédito público, Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales (2011). Oficio 025208 del 12 de abril de 2011. La deducción del 25% del Gravamen a los Movimientos Financiero (4 por mil) pagado sigue vigente para los años 2011 y 2012.

Colombia, Ministerio de Hacienda y Crédito

Público (2011). Decreto 493 de febrero 23 de 2011. “Por el cual se reglamentan parcialmente los artículos 437-1 y 437-2 del Estatuto Tributario”. Recuperado de <http://wsp.presidencia.gov.co/Normativa/Decretos/2011/Documents/Febrero/23/dec49323022011.pdf>

Colombia, Presidencia de la República (2010). Decreto – Ley 4825 de diciembre 29 de 2010. “Por el cual se adoptan medidas en materia tributaria en el marco de la emergencia económica, social y ecológica declarada por el Decreto 4580 de 2010”. *Diario Oficial*, N.º 47.937. Recuperado de http://www.secretariasenado.gov.co/senado/basedoc/decreto/2010/decreto_4825_2010.html

“Exposición de Motivos Reforma Tributaria” (s.f.). Recuperado de <http://www.acontable.com/noticias/53-titulares/311-exposicion-de-motivos-reforma-tributaria.html>

Informe de ponencia para primer debate del proyecto de ley N.º 124 de 2010 Cámara, N.º 174 de 2010 Senado, presentado por los Congresistas José Darío Salazar Cruz (Senador) y Ángel Custodio Cabrera Báez (Representante a la Cámara).

